Deutscher Bundestag **Drucksache 14/7084**

14. Wahlperiode

(zu Drucksache 14/6882)
10. 10. 2001

Unterrichtung

durch die Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz – UntStFG) – Drucksache 14/6882 –

Stellungnahme des Bundesratesund Gegenäußerung der Bundesregierung

Der Bundesrat hat in seiner 767. Sitzung am 27. September 2001 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. **Zu Artikel 1 Nr. 1 Buchstabe b**

   Artikel 5 Nr. 8a – neu –

   a) In Artikel 1 Nr. 1 Buchst. b ist in § 3 Nr. 41 folgender Satz anzufügen:

      „Die Prüfung dieser Voraussetzungen erfolgt im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes.“

   b) In Artikel 5 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

      ‚8a. In § 18 Abs. 1 Satz 1 werden nach den Wörtern „der §§ 7 bis 14“ die Wörter „und § 3 Nr. 41 des Einkommensteuergesetzes“ eingefügt.‘

   B e g r ü n d u n g

   Die Umsetzung des Konzeptes der geänderten Hinzurechnungsbesteuerung wird in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Während die Ermittlung und Festsetzung des Hinzurechnungsbetrags in den meisten Ländern den zentral zuständigen Finanzämtern obliegt, müssten im Fall der Dividendenausschüttung die örtlichen Wohnsitzfinanzämter prüfen, ob und inwieweit ein Teil der Dividende bereits als Hinzurechnungsbetrag versteuert wurde und daher freizustellen ist.

   Um die damit verbundenen verwaltungstechnischen Schwierigkeiten zu vermeiden, soll die Prüfung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 41 EStG durch das zentral zuständige Finanzamt im Rahmen der Feststellung nach § 18 AStG erfolgen.

   Bei der Änderung des § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG handelt es sich um eine Folgeänderung.

2. **Zu Artikel 1 Nr. 2**

   Artikel 1 Nr. 2 ist zu streichen.

   B e g r ü n d u n g

   Der Gesetzentwurf der Bundesregierung verfehlt das beabsichtigte Regelungsziel.

   Voll abgezogen werden sollen die Aufwendungen, wenn ein Fall des § 3 Nr. 40 Satz 3 vorliegt. In den Fällen des § 3 Nr. 40 Satz 4, in denen auch einbringungsgeborene Anteile dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, dürfen dagegen nur die hälftigen Aufwendungen abgezogen werden.

   Nach dem Regel-Ausnahmeverhältnis des § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 sind einbringungsgeborene Anteile aber grundsätzlich immer ein Fall des § 3 Nr. 40 Satz 3. Nur in den (Rück-)Ausnahmefällen, in denen bereits feststeht, dass eine Rückausnahme greift, liegt ein Fall des § 3 Nr. 40 Satz 4 vor. Die vorgesehene Streichung des § 3 Nr. 40 Satz 3 in § 3c Abs. 2 führt daher im Widerspruch zum eigentlichen Regelungsziel dazu, dass bei einbringungsgeborenen Anteilen grundsätzlich alle Aufwendungen (zunächst) voll abgezogen werden müssen, auch wenn sich regelmäßig nach Ablauf der Siebenjahresfrist herausstellt, dass die Erträge nur dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen.

   Dadurch ergeben sich erhebliche Haushaltsausfälle.

   Mit der vorgeschlagenen Streichung soll zunächst die bisherige Rechtslage beibehalten werden. Unbillige Ergebnisse können durch Auslegung im Verwaltungswege vermieden werden.

Zugeleitet mit Schreiben des Bundeskanzlers vom 10. Oktober 2001.

Es verbleibt aber nach wie vor ein Wertungswiderspruch zur entsprechenden Regelung für Kapitalgesellschaften nach § 8b Abs. 3 KStG. Die Bundesregierung wird deshalb aufgefordert, den bestehenden Wertungswiderspruch zu § 8b KStG zu beseitigen. Gleichzeitig wird die Bundesregierung aufgefordert, für einheitliche Regeln für eine systemkonforme Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen sowohl im Halbeinkünfteverfahren als auch im Rahmen des § 8b KStG Sorge zu tragen.

3. **Zu Artikel 1 Nr. 3 Buchstabe a**

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 6 Abs. 3 EStG klargestellt werden kann, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils die Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen für die Anwendung der Vorschrift unschädlich ist.

Begründung

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes oder eines Mitunternehmeranteils erfolgt regelmäßig im Rahmen der sog. vorweggenommenen Erbfolge. In vielen Fällen wird jedoch nicht der gesamte Betrieb oder der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen, sondern nur Teile, um die nachfolgende Generation schrittweise an das Unternehmen heranzuführen. Deswegen wird im Gesetzentwurf der Bundesregierung zu Recht klargestellt, dass auch die unentgeltliche Übertragung eines Teils des Mitunternehmeranteils vom Buchwertprivileg des § 6 Absatz 3 EStG erfasst werden soll.

Bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils im Wege der vorweggenommenen Erbfolge werden häufig Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, insbesondere Grundstücke, vom Übertrager zurückbehalten.

Beispiel

F ist zu 50 % an der X-Kommanditgesellschaft (X-KG) beteiligt. Außerdem vermietet sie das Grundstück, auf dem die X-KG ihr Unternehmen betreibt, an die X-KG. Das Grundstück stellt somit notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der X-KG dar.

Im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge will F die Hälfte ihres Kommanditanteils auf ihre Tochter T übertragen. Zur Sicherung ihrer Altersvorsorge will F jedoch das Grundstück (noch) nicht auf T übertragen.

Steuerrechtlich ist umstritten, ob das Buchwertprivileg in diesem Fall auf die Übertragung des Teils des Kommanditanteils Anwendung findet, weil das Sonderbetriebsvermögen nicht quotal zum anteiligen Kommanditanteil übertragen wird.

Um gerade im mittelständischen Bereich den gleitenden Generationenübergang nicht zu behindern, sollte gesetzgeberisch klargestellt werden, dass die Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen für die Anwendung des § 6 Absatz 3 EStG unschädlich ist.

4. **Zu Artikel 1 Nr. 12 Buchstabe b**

In Artikel 1 Nr. 12 Buchst. b ist in § 52 Abs. 16a vor Satz 1 folgender Satz einzufügen:

„§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2002 anzuwenden."

Begründung

Die in § 6 Abs. 3 des Gesetzentwurfs vorgesehene Regelung der steuerneutralen Behandlung des unentgeltlichen Eintritts einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person sichert die bisherige Besteuerungspraxis gesetzlich ab. Die Ergänzung des § 52 Abs. 16a sorgt für die gesetzliche Absicherung der rückwirkenden Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2. Durch die Rückwirkung kommt zum Ausdruck, dass es sich bei dieser Regelung um eine gesetzliche Klarstellung handelt.

5. **Zu Artikel 1 Nr. 12 Buchstabe b**

In Artikel 1 Nr. 12 Buchst. b ist in § 52 Abs. 16a der Satz 2 zu streichen.

Begründung

Die Neufassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 bis 5 EStG gilt für Übertragungsvorgänge, die nach dem 31. Dezember 2000 erfolgen (§ 52 Abs. 16a Satz 1 des Gesetzentwurfs). Die Neuregelung in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG stellt auf diese Übertragungsvorgänge ab. Insofern erscheint es nicht erforderlich, für die in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG geregelten Tatbestände eine gesonderte Anwendungsbestimmung zu treffen. Es besteht vielmehr die Gefahr der Fehlinterpretation dahin gehend, dass § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG auch dann zur Anwendung komme, wenn die Übertragung des Wirtschaftsguts vor dem 1. Januar 2001 erfolgt ist, jedoch beispielsweise sich eine Beteiligung einer Körperschaft an diesem Wirtschaftsgut nach dem 31. Dezember 2000 erhöht.

6. **Zu Artikel 2 Nr. 4 Buchstabe d**

In Artikel 2 Nr. 4 Buchst. d ist § 8b Abs. 5 wie folgt zu fassen:

„(5) Von den Bezügen im Sinne des Absatzes 1 aus Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten 5 vom Hundert als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen."

Begründung

Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zu § 8b Abs. 5 KStG soll das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG für Aufwendungen einer Körperschaft im Zusammenhang mit Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften entfallen. Die vorgeschlagene Änderung zielt darauf ab, das Abzugsverbot beizubehalten (durch Streichung der Sätze 1 und 2 des Gesetzentwurfs der Bundesregierung).

Das geltende Abzugsverbot betrifft z. B. Schuldzinsen aus dem Beteiligungserwerb oder Verwaltungskosten der Beteiligung. Es erfasst die Aufwendungen i. W. nur bis zur Höhe der im Veranlagungszeitraum tatsächlich zufließenden Dividenden; übersteigende Aufwendungen sind i. d. R. in vollem Umfang steuerlich abziehbar.

Die genannten Beteiligungsaufwendungen werden vom Abzug ausgenommen, weil sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Dividenden oder Gewinnen aus Anteilsveräußerung stehen, die gem. § 8b Abs. 1 und 2 KStG außer Ansatz bleiben. Vergleichbare – zum Teil sogar strengere – Regelungen gelten für Beteiligungsaufwendungen im Zusammenhang mit einer ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 8b Abs. 5 KStG geltender Fassung) sowie für den Fall, dass die Beteiligung nicht von einer Körperschaft, sondern von einer natürlichen Person gehalten wird (§ 3c Abs. 2 EStG).

Die Bundesregierung beziffert die Steuermindereinnahmen aus der vorgesehenen Einschränkung des § 3c Abs. 1 EStG mit 600 Mio. DM jährlich.

Dieser Ansatz ist jedoch bei weitem zu niedrig. Vielmehr muss von Steuerausfällen in der Größenordnung von 2 Mrd. DM jährlich ausgegangen werden.

Hinzu kommen weitere Haushaltsrisiken:

- Nach Vorstellung der Bundesregierung soll es für ausländische Dividenden bei der pauschalen Abzugsbeschränkung des § 8b Abs. 5 KStG geltender Fassung bleiben (§ 8b Abs. 5 Satz 3 des Entwurfs). Diese Schlechterstellung von Auslandsbeteiligungen verstößt nach der überzeugenden Darlegung namhafter Europarechtler gegen die Grundfreiheiten des EU-Vertrages, so dass bei einem Prozess vor dem EuGH mit dem rückwirkenden Fortfall auch dieser Regelung zu rechnen ist. Weitere Steuerausfälle von jährlich rd. 3 Mrd. DM bezogen auf den Status quo wären die Folge.
- Finanzielle Auswirkungen sind zudem aus Verhaltensreaktionen in Form einer Verlagerung von Aufwendungen aus dem Ausland ins Inland zu erwarten.

Die dargestellten Steuerwirkungen kämen ganz überwiegend der Großindustrie und nicht dem Mittelstand zugute; sie würden die Wettbewerbssituation des Mittelstands spürbar verschlechtern.

Die Streichung des Abzugsverbots für Beteiligungsaufwendungen ist auch steuersystematisch verfehlt.

Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG für Beteiligungsaufwendungen ist Ausdruck der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit und des objektiven Nettoprinzips: Aufwendungen können nur dann steuerlich abziehbar sein, wenn auch die zugehörigen Erträge steuerpflichtig sind.

Der Regierungsentwurf versucht, diesem Gedanken mit dem Hinweis zu begegnen, dass die steuerfreien Dividenden bei der ausschüttenden Gesellschaft aus versteuertem Einkommen stammen. Diese wirtschaftliche Erwägung ist jedoch aus steuerrechtlicher Sicht verfehlt. Das deutsche Steuerrecht unterscheidet zwischen den Sphären der einzelnen Besteuerungssubjekte. Ein Steuerpflichtiger kann den Abzug von Aufwendungen nicht damit begründen, dass die zugehörigen Erträge bei einem anderen Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegen. Auch das frühere Recht ist bei vergleichbaren Fallgestaltungen (beispielsweise im Bereich des § 8 Abs. 5 KStG 1977) von einem Abzugsverbot ausgegangen.

Die Streichung des Abzugsverbots nach § 3c Abs. 1 EStG würde ferner zu einer Ungleichbehandlung im Verhältnis zu Auslandsbeteiligungen sowie zu den Kapitalbeteiligungen von natürlichen Personen führen. Eine Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung ist nicht zu finden und wird in der Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs bezeichnenderweise denn auch gar nicht erst versucht.

Die Problematik der Beteiligungsaufwendungen ist im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Steuersenkungsgesetz eingehend erörtert worden und damit zur Grundlage der gesetzgeberischen Lösung geworden, die letztendlich auch die Steuerbefreiungen des § 8b Abs. 1 und 2 KStG steuerpolitisch und steuersystematisch legitimiert. Es besteht kein Raum dafür, die in sich abgestimmte Gesamtkonzeption des Gesetzes im Sinne einer „Meistbegünstigung“ von körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen zu verwässern.

7. **Zu Artikel 2 Nr. 16**

a) Der Bundesrat begrüßt, dass durch die rückwirkende gesetzliche Verankerung der seitherigen Grundsätze zur Mehrmütterorganschaft die Finanzausstattung der Kommunen gesichert werden soll. Die hierzu in § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG in der Fassung des Gesetzentwurfs getroffene Regelung berücksichtigt jedoch nicht, dass das Erfordernis der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung mit dem Steuersenkungsgesetz erst ab dem Jahr 2001 aufgegeben wurde. Vielmehr sieht § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG in der Fassung des Gesetzentwurfs generell eine Anwendung der in § 14 Abs. 1 KStG in der Fassung des Gesetzentwurfs geregelten Organschaftsvoraussetzungen auch in früheren Veranlagungszeiträumen vor.

   Der Bundesrat bittet zu prüfen, ob hierdurch gewährleistet ist, dass in den Jahren vor 2001 eine Organschaft nur dann vorliegt, wenn die Organgesellschaft auch wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Mit einem nachträglichen Verzicht auf die Voraussetzung der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung müsste sämtlichen Rechtsbehelfen zu dieser Frage stattgegeben werden, wodurch nicht absehbare rückwirkende Steuerausfälle eintreten können. Die Rückbeziehung des § 14 Abs. 1 KStG in der Fassung des Gesetzentwurfs sollte deshalb auf das Merkmal der „Gewinnabführung an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen“ beschränkt werden.

b) Gleichzeitig bittet der Bundesrat, in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob § 14 Abs. 2 KStG in der Fassung des Gesetzentwurfs nach den in § 34 Abs. 2 und 6 Satz 2 KStG in der Fassung des Gesetzentwurfs getroffenen Anwendungsvorschrift auch für den Veranlagungszeitraum 2001 anwendbar ist. Dabei sollte auch geprüft werden, ob für den Veranlagungszeitraum 2001 für Fälle mit abweichendem Wirtschaftsjahr eine Sonderregelung getroffen werden muss.

8. **Zu Artikel 4 Nr. 1**

In Artikel 4 Nr. 1 sind in § 2 Abs. 2 die Sätze 2 und 3 wie folgt zu fassen:

„Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes, so gilt sie als Betriebsstätte des anderen Unternehmens. Eine Organgesellschaft im Sinne des § 14 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes gilt als Betriebsstätte der Personengesellschaft.“

Begründung

Die vorgesehene Änderung führt zu einer Harmonisierung der gewerbesteuerlichen mit der körperschaftsteuerlichen Organschaft, da bei Vorliegen der körperschaftsteuerlichen Organschaft stets auch gewerbesteuerlich eine Organschaft anzunehmen ist. Die bisherige gewerbesteuerliche Sonderform der Organschaft, wonach ohne Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags bei Vorliegen der wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung eine gewerbesteuerliche Organschaft angenommen wird, entfällt.

Die bisherige Organschaftsregelung im Gewerbesteuerrecht hat ihre ursprüngliche Funktion, die Gemeinden vor Gewinnverlagerungen zu schützen, weitestgehend eingebüßt. So konnte bereits bislang eine zwangsweise Organschaft dadurch leicht umgangen werden, dass bezüglich der abhängigen Gesellschaft eine atypisch stille Beteiligung der beherrschenden Gesellschaft begründet wurde.

Daher ist vor allem eine wesentliche Vereinfachung gegenüber der bisherigen Rechtslage anzustreben. So war in der Praxis gerade die wirtschaftliche Eingliederung ein häufiger Streitpunkt zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen.

Dadurch kann ein Kompromiss für alle Beteiligten erreicht werden:

- Für die Unternehmen eröffnet sich grundsätzlich die Möglichkeit, das steuerliche Ziel der Organschaft durch Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags zu erreichen. Hierfür ist es sachgerecht, dass dann auch die wirtschaftliche Außenhaftung eintreten soll.
- Für die Finanzverwaltung erübrigt sich die oft schwierige Prüfung, ob eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung vorliegt, da nur auf die finanzielle Beherrschung und das Vorliegen des Ergebnisabführungsvertrags abzustellen ist. Auch die oft unterschiedliche Zuständigkeit für körperschaft- und gewerbesteuerliche Zwecke würde entfallen.

9. **Zu Artikel 4 Nr. 3 und 4**

In Artikel 4 sind die Nummern 3 und 4 wie folgt zu fassen:

3. In § 8 werden die Nummern 5 bis 7 wie folgt gefasst:

„5. nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes steuerfreie Bezüge, Betriebsvermögensmehrungen und Einnahmen;

6. nach § 8b des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibende Bezüge und Gewinne;

7. …“ (wie Regierungsentwurf)

4. § 9 wird wie folgt geändert:

a) Nach der Nummer 5 werden folgende Nummern 6 und 6a eingefügt:

„6. Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten, die mit den in § 8 Nr. 5 genannten Bezügen, Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, wenn und soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns nicht abgezogen worden sind;

6a. Betriebsausgaben und Gewinnminderungen, die bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt worden sind, weil sie mit den in § 8 Nr. 6 genannten Bezügen und Gewinnen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“

b) Nummer 7 wird wie folgt gefasst:

„7. … “ (wie Regierungsentwurf)

Begründung

Die Gewinne aus Anteilen an einer Körperschaft und der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft sind bei Körperschaften steuerfrei gestellt (§ 8b Abs. 1, 2 KStG). Bei Gewerbebetrieben natürlicher Personen sind die Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne zur Hälfte steuerfrei (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG). Bei Personengesellschaften hängt die Ermittlung des Gewinns bezüglich der Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne davon ab, ob Gesellschafter der Personengesellschaft natürliche Personen oder Körperschaften sind, wenn man der Auffassung folgt, bei § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 1 und 2 KStG handele es sich um Gewinnermittlungsvorschriften, die auch im Fall von Personengesellschaften über § 7 GewStG anzuwenden sind, so dass die Wirkungen des § 8b Abs. 6 KStG bei Personengesellschaften mittelbar eintreten.

Im Ergebnis ist damit die Höhe des Gewerbeertrags u. a. von der Rechtsform des Mitunternehmers einer Personengesellschaft abhängig.

Unvereinbar erscheint dieses Ergebnis mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer.

Der Gesetzentwurf enthält bisher keine Lösung des in der Tischvorlage des BMF vom 19. Februar 2001 – Az. IV A 2 – G 1421 – 1/01 – und des Berichts zur Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform (S. 69 ff.) aufgeworfenen und oben geschilderten Problems.

Da die Aufhebung der Schachtelprivilegien des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG im Gesetzesentwurf nicht vorgesehen ist, kann gefolgert werden, dass nicht beabsichtigt ist, § 8b KStG auf die Gewerbesteuer durchschlagen zu lassen. Um eine Gleichstellung der Gewerbebesteuerung von Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen bei Kapitalgesellschaften, die unmittelbar der GewSt unterliegen, und bei Kapitalgesellschaften, die mittelbar über eine Personengesellschaft diese Erträge erzielen, zu erreichen, ist es erforderlich, dies ausdrücklich gesetzlich zu regeln.

Im Ergebnis sollten aufgrund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer die Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne bei Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und natürlichen Personen der Gewerbesteuer in voller Höhe unterworfen werden. Dem Gewerbeertrag sind somit über § 8 GewStG die bis dahin bei natürlichen Personen nur hälftig im Gewinn enthaltenen, bei Körperschaften gar nicht im Gewinn enthaltenen Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne hinzuzurechnen. Im Gegenzug muss der Gewerbeertrag um die damit im Zusammenhang stehenden und bis dahin nur hälftig oder gar nicht abgezogenen Betriebsausgaben über § 9 GewStG gekürzt werden. Eine Rechtfertigung dieses Vorschlags ergibt sich eben aus dem von der Einkommen- und Körperschaftsteuer abweichenden Charakter der Gewerbesteuer, die den Gewerbebetrieb zum Steuergegenstand hat.

Zudem werden durch den oben vorgeschlagenen Zusatz zum Gesetzentwurf die andernfalls befürchteten Steuerausfälle der Kommunen vermieden.

10. **Zu Artikel 5 Nr. 6**

Artikel 5 Nr. 6 ist wie folgt zu fassen:

6. § 12 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) … “ (wie Regierungsentwurf)

b) Folgender Absatz 3 wird angefügt:

„(3) Steuern von den nach § 3 Nr. 41 des Einkommensteuergesetzes befreiten Gewinnanteilen werden auf Antrag im Veranlagungszeitraum des Anfalls der zu Grunde liegenden Zwischeneinkünfte als Hinzurechnungsbetrag in entsprechender Anwendung des § 34c Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes angerechnet oder abgezogen. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid für diesen Veranlagungszeitraum bereits bestandskräftig ist.“

Begründung

Nach der dem Gesetzentwurf zu Grunde liegenden Neukonzeption des Außensteuergesetzes werden die Erträge aus Auslandsbeteiligungen nur noch im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung bei Gewinnentstehung auf der Ebene der ausländischen Gesellschaft besteuert. Eine Doppelbesteuerung wird dadurch vermieden, dass die späteren Gewinnausschüttungen freigestellt werden.

Bei dieser Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wurde allerdings nicht berücksichtigt, dass der Steuerinländer einer zusätzlichen Belastung mit ausländischer Quellensteuer unterliegen kann.

Beispiel

Im Jahr 01 erzielt eine in Zug/CH ansässige Lizenzverwertungsgesellschaft Einkünfte in Höhe von 100. Der Betrag wird dem inländischen Anteilseigner nach § 10 AStG im Folgejahr 02 als „fiktive Dividende“ zugerechnet und unterliegt der Einkommensteuer mit max. 48,5 % (Regelsteuersatz). Im Jahr 02 wird der Gewinn 01 tatsächlich ausgeschüttet. Die Dividende ist zwar in Deutschland steuerfrei nach § 3 Nr. 41 EStGE.

Allerdings ist zu beachten, dass die Schweiz eine Verrechnungssteuer von 35 % erhebt, nach dem Doppelbesteuerungsabkommen nur eine Reduktion auf 15 % auf Antrag gewähren muss und die Dividende im Inland bereits einer Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen hat. In Höhe der verbleibenden Quellensteuer von 15 % entsteht damit eine Doppelbesteuerung.

Um diese zusätzliche Belastung mit ausländischer Quellensteuer zu vermeiden, soll – entsprechend der früheren Vorschrift des § 12 Abs. 3 AStG – die ggf. rückwirkende Steueranrechnung auf die Einkommensteuer auf den Hinzurechnungsbetrag wieder eingeführt werden.

11. **Zu Artikel 7**

Artikel 7 ist zu streichen.

Begründung

Die Grunderwerbsteuer erfasst – abgesehen von Sondertatbeständen zur Vermeidung von Steuerumgehungen – den Rechtsträgerwechsel an inländischen Grundstücken. Selbstständige Rechtsträger sind auch organschaftlich oder anderweitig verbundene Unternehmen sowie deren Gesellschafter.

Hiervon abweichend behandelt die vorgesehene Regelung unter bestimmten Voraussetzungen Konzerne (lt. Gesetzesbegründung miteinander verbundene Unternehmen gemäß bzw. analog § 18 AktG, die unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind) als einen einheitlichen grunderwerbsteuerlichen Rechtsträger. Sie strebt grunderwerbsteuerliche Konsequenzen aus der Tatsache an, dass grundstücksbezogene Rechtsvorgänge zwischen Unternehmen, die demselben Konzern angehören, innerhalb „derselben wirtschaftlichen Einheit“ stattfinden. Mit dem Vorschlag beabsichtigt die Bundesregierung, eine seit längerer Zeit von Vertretern der Wirtschaft geforderte Entlastung konzerninterner Umstrukturierungen von der Grunderwerbsteuer zu verwirklichen.

- Die Behandlung von zivilrechtlich selbstständigen Konzerngesellschaften als einheitlichen Rechtsträger führt zu einem Systembruch des Grunderwerbsteuerrechts. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird bei der Grunderwerbsteuer nur zur Verhinderung von Umgehungen herangezogen. Bei der Neuregelung wird verkannt, dass im Grunderwerbsteuerrecht an den Grundstücksübergang zwischen Rechtsträgern, nicht aber zwischen wirtschaftlichen Einheiten angeknüpft wird. Zudem bleibt völlig unklar, warum Rechtsvorgänge innerhalb der wirtschaftlichen Einheit „Konzern“ von der Steuerbarkeit ausgenommen werden sollen, nicht aber Rechtsvorgänge in anderen wirtschaftlichen Einheiten (z. B. zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Alleingesellschafter). Auch stellt sich die Frage einer eindeutigen Abgrenzung der von der Besteuerung auszunehmenden Rechtsvorgänge. Insgesamt kann von einer rechtssystematischen Weiterentwicklung zumindest in Bezug auf das Grunderwerbsteuerrecht keine Rede sein.
- Die vorgesehene Regelung ist formal (Wortlaut, Einbeziehung in die Beschreibung der Erwerbsvor-

gänge in § 1 des Gesetzes) als Ausnahme von der Steuerbarkeit gestaltet. Tatsächlich handelt es sich aber um die Einführung einer steuersystematisch in den Bereich der §§ 3 und 4 des Gesetzes gehörenden Befreiungsvorschrift unter einem Nachversteuerungsvorbehalt (5-Jahresfrist). Sie hätte eine weitere Komplizierung des Steuerrechts und die Umkehrung des mit der erfolgreichen Grunderwerbsteuerreform 1983 erreichten Ziels zur Folge.

- Die Grunderwerbsteuer – 1997 ausdrücklich auch als Gegenfinanzierung zum Wegfall der Vermögensteuer umgestaltet – gehört zu den wichtigsten Steuerquellen der Länderhaushalte. Bei Verwirklichung des Vorschlags wären erhebliche Steuerausfälle zu erwarten. Der Gesetzentwurf geht von Steuermindereinnahmen für das Rechnungsjahr 2001 vom 100 Mio. Euro und für die Folgejahre von 200 Mio. Euro (2003) bzw. 300 Mio. Euro aus. Berücksichtigt man zudem die oben skizzierten möglichen Abgrenzungsprobleme der von der Regelung erfassten Rechtsvorgänge, dürfte die vorgenommene Schätzung zudem noch mit zusätzlichen Unwägbarkeiten belastet sein.

Gegenäußerung der Bundesregierung

Die Bundesregierung äußert sich zur Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts wie folgt:

Zu Ziffer 1 (Artikel 1 Nr. 1 Buchst. b)
(Artikel 5 Nr. 8a – neu –)

Die Bundesregierung stimmt den Vorschlägen des Bundesrates zu.

Zu Ziffer 2 (Artikel 1 Nr. 2)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates nicht zu.

Die Vorschrift des § 3 Nr. 40 EStG sieht hinsichtlich der Behandlung der Veräußerung sog. einbringungsgeborener Anteile folgende Regelungstechnik vor:

Die volle Steuerpflicht der Erlöse beim Verkauf einbringungsgeborener Anteile tritt nur nach § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG ein. In diesen Fällen ist das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 EStG nicht anzuwenden. Nach § 3 Nr. 40 Satz 4 EStG ist aber (wieder) die hälftige Steuerbefreiung gegeben, wenn die Beteiligung nach Ablauf von sieben Jahren nach der Einbringung veräußert wird oder auf Grund eines Einbringungsvorgangs nach § 20 Abs. 1 Satz 2 oder § 23 Abs. 4 UmwStG erworben worden ist.

§ 3c Abs. 2 EStG begrenzt die Berücksichtigung von Aufwendungen, wenn die Erträge nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert werden. Bei einer Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren dürfen danach nur die jeweils hälftigen Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden. Nach dem geltenden § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG gilt diese Regelung uneingeschränkt auch für die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile. Der bisherige Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG führt also dazu, dass in den Fällen, in denen einbringungsgeborene Anteile veräußert werden und der Erlös hieraus voll steuerpflichtig ist, nur die hälftigen Aufwendungen gegenzurechnen sind.

Dieses Ergebnis wurde von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder als unzutreffend angesehen. Daher soll durch eine Gesetzesänderung klargestellt werden, dass in den Fällen des § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG, in denen einbringungsgeborene Anteile veräußert werden und der Erlös voll steuerpflichtig ist, die vollen und nicht nur die hälftigen Aufwendungen gegengerechnet werden können.

Diesem Anliegen wird dadurch Rechnung getragen, dass im Gesetzentwurf zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG der Hinweis auf § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG gestrichen wurde.

Zu Ziffer 3 (Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a)

Nach ständiger Rechtsprechung aller Ertragsteuersenate des BFH umfasst der Mitunternehmeranteil den Gesellschaftsanteil (vermögensmäßig den Anteil am Gesamthands-Gesellschaftsvermögen) und das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen (so zuletzt BFH-Urteil vom 12. April 2000 – BStBl. 2001 Seite 26 m. w. N. –) Die vollständige Anteilsveräußerung ist begünstigt, wenn der gesamte Anteil und das gesamte (wesentliche) Sonderbetriebsvermögen veräußert werden. Die Veräußerung lediglich des Teils eines Anteils bedeutet eine „vertikale Spaltung“ des vollständigen Anteils; ihre Steuerbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG setzt daher die Veräußerung eines Teils des Anteils, zugleich aber auch die quotale Mitveräußerung des (wesentlichen) Sonderbetriebsvermögens voraus (BFH, a. a. O.). Wird ein Anteil veräußert, ohne dass ein entsprechender Bruchteil des Sonderbetriebsvermögens mitveräußert wird, so ist nicht ein vollständiger Teilanteil Gegenstand der Veräußerung (BFH, a. a. O.).

Im Rahmen der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG kann nichts anderes gelten. So hat auch der BFH in seinem Urteil vom 24. August 2000 (IV R 51/98, BFH/NV 2000, Seite 1554) entschieden, dass § 6 Abs. 3 EStG im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen nur anwendbar ist, wenn das Sonderbetriebsvermögen in demselben Verhältnis übergeht, in dem der Teil des Mitunternehmeranteils zum gesamten Mitunternehmeranteil steht.

Diese Rechtsprechung würde bei der Umsetzung der Prüfbitte ohne überzeugenden Grund völlig ignoriert. Dabei würde auch übersehen, dass für die Auffassung des BFH der Sinn und Zweck des aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG entwickelten Instituts des Sonderbetriebsvermögens spricht. Danach ist ein Mitunternehmer einem Einzelunternehmer insoweit gleichzustellen, als die Vorschriften des Gesellschaftsrechts dem nicht entgegenstehen. Bei einem Einzelunternehmer wäre das Sonderbetriebsvermögen notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Würde es im Falle einer Betriebsveräußerung nicht mitveräußert werden, würde dies der Anwendung der Tarifvergünstigung entgegenstehen. Die Umsetzung des Antrags würde also im Ergebnis zu einem unterschiedlichen Betriebsbegriff beim Einzelunternehmer einerseits und beim Mitunternehmer anderseits führen.

Zu Ziffer 4 (Artikel 1 Nr. 12 Buchst. b)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates nicht zu.

Mangels einer Anwendungsregelung zu den Gesetzesänderungen in § 6 Abs. 3 EStG haben diese Gesetzesänderungen ohnehin nur klarstellende Bedeutung, weil sie lediglich die bisherige Verwaltungspraxis festschreiben. Einer – zusätzlichen – gesonderten Anwendungsregelung in § 52 EStG bedarf es daher nicht.

Zu Ziffer 5 (Artikel 1 Nr. 12 Buchst. b)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates nicht zu.

Die gesonderte Anwendungsregelung zu § 6 Abs. 5 Satz 6 ist deshalb erforderlich, weil hier geregelt wird, ab wann bei nachträglichen Anteilsbegründungen oder nachträglichen Anteilserhöhungen einer Kapitalgesellschaft an dem über-

tragenen Wirtschaftsgut die durch den vorliegenden Gesetzentwurf neu eingeführte Siebenjahresfrist erstmals gilt.

Zu Ziffer 6 (Artikel 2 Nr. 4 Buchst. d)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates nicht zu.

Wegen einer Vielzahl möglicher Ausweichgestaltungen (Ballooning, Organschaft, Umfinanzierung) ist davon auszugehen, dass das Abzugsverbot weitgehend leer läuft. Der Verzicht auf das Abzugsverbot berücksichtigt, dass die Beteiligungserträge nicht steuerfrei sind, sondern bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft bereits definitiv der Körperschaftsteuer unterlegen haben. Sie ist ein Beitrag zur Finanzierungsneutralität, da die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nicht mehr davon abhängig ist, auf welcher Beteiligungsstufe sie zufällig anfallen. Die Bundesregierung hält daher, wie bereits in dem Bericht des BMF an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages dargelegt, an der vorgesehenen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Dividenden zwischen Körperschaften fest. Im Übrigen wird das Abzugsverbot auch in Fachkreisen kritisch beurteilt.

Zu Ziffer 7 (Artikel 2 Nr. 16)

Die Bundesregierung wird die Vorschläge des Bundesrates prüfen.

Zu Ziffer 8 (Artikel 4 Nr. 1)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates nicht zu.

Der Vorschlag führt gegenüber der bisherigen Rechtslage zu einer Verschärfung der Voraussetzungen für eine gewerbesteuerliche Organschaft. Die im Gesetzentwurf vorgeschlagene Regelung ist ein Kompromiss, der einen „Zwang zum Gewinnabführungsvertrag“ für die gewerbesteuerliche Organschaft vermeidet, gleichzeitig aber eine weitgehende Annäherung der Anwendungsbereiche der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft bewirkt. Dabei wird u. a. berücksichtigt, dass der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages gesellschaftsrechtlich häufig nicht möglich ist.

Zu Ziffer 9 (Artikel 4 Nr. 3 und 4)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates nicht zu.

Die Umsetzung des Vorschlags würde die Wiedereinführung der mit dem Steuersenkungsgesetz gerade abgeschafften Doppelbelastung von Streubesitz (nicht strategische Beteiligungen) mit Gewerbesteuer bedeuten. Die gewerbesteuerliche Doppelbelastung von Erträgen aus Streubesitz (Nichtschachteldividenden) wird mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer begründet. Im Gewerbesteuergesetz findet dieser Standpunkt jedoch keine Stütze, da die Kürzungsvorschriften und die Ausnahmen von den Hinzurechnungsvorschriften grundsätzlich gerade darauf gerichtet sind, gewerbesteuerliche Doppelbelastungen zu vermeiden. Die Belastung von Beteiligungsveräußerungen mit Gewerbesteuer wäre die Rücknahme einer wesentlichen Änderung des Steuersenkungsgesetzes und würde die mit der Veräußerungsgewinnbefreiung angestrebte Erleichterung von Umstrukturierungen konterkarieren.

Zu Ziffer 10 (Artikel 5 Nr. 6)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates zu.

Zu Ziffer 11 (Artikel 7)

Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag des Bundesrates nicht zu.

Ein Erwerbsausschlusstatbestand für konzerninterne grundstücksbezogene Rechtsvorgänge entlastet die Unternehmen von steuerlich bedingten, aufwändigen Grundstückszuordnungen und fördert wünschenswerte Umstrukturierungen.

Die einheitliche Leitung verbundener Unternehmen ist wesentliches Merkmal eines Konzerns. Sie sichert Planung und Koordination des Gesamtunternehmens. Diese Verbindung zivilrechtlich selbständiger Rechtsträger rechtfertigt die Behandlung als grunderwerbsteuerliche Einheit. Innerhalb einer solchen Einheit kann es keinen grunderwerbsteuerbaren Rechtsträgerwechsel geben. Dies entspricht der Systematik des Grunderwerbsteuergesetzes.

Mit dieser Regelung wird kein neuer Steuerbefreiungstatbestand geschaffen. Die Ziele der erfolgreichen Grunderwerbsteuerreform von 1983 (Beseitigung zahlreicher Steuerbefreiungstatbestände, Senkung des Steuersatzes) werden durch sie nicht gefährdet.

Den zu erwartenden Steuermindereinnahmen stehen erheblich verbesserte Rahmenbedingungen für die Wirtschaft gegenüber.

Gesamtherstellung: H. Heenemann GmbH & Co., Buch- und Offsetdruckerei, Bessemerstraße 83–91, 12103 Berlin
Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 13 20, 53003 Bonn, Telefon (02 28) 3 82 08 40, Telefax (02 28) 3 82 08 44
ISSN 0722-8333